

УДК 656.2.003

**ПРЕИМУЩЕСТВА И ПЕРСПЕКТИВЫ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ УПЛАТЫ
НАЛОГОВ НА ПРИМЕРЕ БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ****Д.Н. Кушнеров**Белорусский государственный университет транспорта, kushnerov99@mail.ru

На сегодняшний день в белорусском налоговом законодательстве отсутствует понятие "консолидированный плательщик налога" хотя такой термин широко используется в ряде государств. Так в ЕС допускается применение режима консолидированного налогоплательщика НДС (Директива Совета 2006/112/ЕС "Об общей системе налога на добавленную стоимость"). Статья 11 Директивы предоставляет право государствам-членам ЕС в целях облегчения администрирования рассматривать в качестве единого налогооблагаемого лица лиц, которые представляют собой отдельные субъекты права, но в то же время тесно связаны финансовыми, экономическими и организационными связями [1].

В налоговом законодательстве Украины применяется термин "консолидированная группа налогоплательщиков" под которой понимается образованное и зарегистрированное в соответствии с национальным законодательством объединение предприятий и организаций, которое выступает как единый плательщик налога. Консолидированная уплата допускается по налогу на прибыль. Консолидированная группа плательщиков может быть образована лишь на основании договора между ее участниками. При этом предприятие, организация не может быть участником больше чем одной консолидированной группы плательщиков налога. После перехода на консолидированную уплату налога филиалы теряют статус налогоплательщика, поскольку им становится юридическое лицо, которое осуществляет расчет налоговых обязательств филиалов за соответствующий отчетный (налоговый) период, уплачивает налоги по месту своей регистрации [2, с.83].

В Российской Федерации проводится широкомасштабная работа по созданию правовых основ для образования консолидированных налогоплательщиков. При этом консолидированная уплата предполагается по налогу на прибыль. Предполагается, что установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций для консолидированных групп налогоплательщиков позволит создать ряд преимуществ, как для налогоплательщиков, так и для государства [3].

Во-первых, использование консолидированной отчетности по налогу на прибыль организаций и уплата этого налога, в целом, исходя из финансового результата по консолидированной группе налогоплательщиков, снижает стимулы для применения трансфертного ценообразования участниками такой группы налогоплательщиков. Соответственно, снижаются и негативные эффекты, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации.

Во-вторых, создаются условия для объединения ряда процедур налогового администрирования, применяемых по отношению к участникам консолидированной группы налогоплательщиков, путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, уплате пеней и штрафов, а также по представлению в налоговый орган соответствующей налоговой декларации на одно лицо – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Это приведет к снижению издержек, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах.

В-третьих, объединение налоговой базы по налогу на прибыль организаций создает для взаимозависимых организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков преференции, которые выражаются в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций.

Анализ механизма функционирования институтов консолидированных налогоплательщиков в различных странах выявил определенные национальные различия:

- налогом, для которого допускается консолидированная уплата, в Российской Федерации и Украине выступает только налог на прибыль, в странах Европейского Союза – НДС;

- в ЕС и Украине единственный критерий для перехода на консолидированную уплату – наличие взаимозависимых лиц, тесно связанных организационными, финансовыми связями. В Российской Федерации требуется соблюдение дополнительных условий, а именно: суммарный объем выручки от продаж за прошлый год не менее 100 миллиардов рублей, суммарный объем федеральных налогов, отраженных в декларациях за прошлый год, не менее 15 миллиардов рублей, стоимость совокупных активов по данным бухгалтерского баланса на 1-е января не менее 1 триллиона рублей.

Российские критерии для отнесения плательщиков к категории консолидированных являются одними из самых высоких в мире, на первом этапе ожидается, что им смогут соответствовать порядка 11 крупных компаний.

Введение в Налоговый кодекс Республики Беларусь понятия "консолидированный плательщик" и разработка правовых норм его создания и деятельности может стать важным этапом налоговой реформы, проводимой в нашей стране. Это позволит упростить налоговое администрирование для ряда объединений (концернов, холдингов, хозяйственных групп), сократит число налоговых процедур, уменьшит количество налоговых деклараций, упростит налоговый контроль со стороны государственных органов.

Введение института консолидированных плательщиков имеет еще один важный аспект как для государства в целом, так и для конкретных плательщиков. При объединении ряда организаций с целью консолидированной уплаты налогов эти организации утрачивают статус плательщика соответствующих налогов. Плательщиком становится юридическое лицо, которое осуществляет расчет и производит уплату налогов, а обороты внутри плательщика не являются объектом для налогообложения, даже если в состав консолидированного плательщика входят различные юридические лица. Налогом облагается только конечная продукция консолидированного плательщика, реализуемая третьим лицам.

Из этого следует, что комплексная проработка вопросов по введению консолидированной уплаты НДС может позволить существенно упростить порядок исчисления этого налога внутри группы. Это достигается за счет того, что НДС будет начисляться только на обороты по реализации продукции конечному пользователю, а все обороты внутри плательщика налогообложению не подлежат, даже если это обороты между разными юридическими лицами. На сегодняшний день передача товаров (работ, услуг) только в пределах одного юридического лица не является объектом для НДС. Новый механизм позволит значительно сократить количество операций по расчету НДС.

При этом сумма налога, уплачиваемая в бюджет, из-за исключения из оборотов внутригрупповых расчетов не уменьшится, поскольку все равно будет облагаться добавленная стоимость, включенная в конечную продукцию. А добавленная стоимость в конечной продукции будет представлять собой сумму добавленных стоимостей, созданных всеми членами консолидированной группы, участвовавшими в создании этой продукции.

Одним из отечественных плательщиков, который в перспективе мог бы перейти на консолидированную уплату налогов, является Белорусская железная дорога. Специфика функционирования железной дороги, особенности взаимоотношений внутри отрасли наложили свой отпечаток на порядок расчета и уплаты отдельных налогов. Так, статьей 9 Закона Республики Беларусь "О железнодорожном транспорте" установлено, что Белорусской железной дорогой производятся централизованные расчеты с республиканским бюджетом. Эта норма закреплена и в Налоговом кодексе (статьи 108, 143).

Механизм реализации этой нормы закона определен Указом Президента Республики Беларусь от 03.04.2006 г. № 186 "О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов" [4].

Этот принцип реализуется следующим образом: государственное объединение "Белорусская железная дорога" зарегистрировано в качестве плательщика налогов в инспекции Министерства по налогам и сборам по Ленинскому району города Минска и уплачивает централизованно налог на добавленную стоимость по перевозкам и налог на прибыль по сводному балансу основной деятельности. То есть эти два налога на железной дороге никто, кроме Управления дороги, как полномочного представителя объединения, не уплачивает. Остальные налоги все организации (структурные подразделения) уплачивают самостоятельно в порядке и сроки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Таким образом, можно сказать, что определенные элементы консолидированной уплаты отдельных налогов на железной дороге уже имеются. Однако, проведенный анализ порядка расчета и уплаты на Белорусской железной дороге налогов из выручки и доходов показал, что:

- централизованный расчет и уплата налога на добавленную стоимость производится только по перевозочной деятельности. НДС с оборотов по всем остальным видам деятельности каждое структурное подразделение железной дороги, а их более двухсот, рассчитывает и уплачивает самостоятельно.

- по налогу на прибыль централизованной является только уплата, расчет налога децентрализованно.

ван. На железной дороге плательщик (государственное объединение) определяет налог на прибыль сложением сумм налогов, рассчитанных структурными единицами, входящими в его состав и плательщиками налога не являющимися. Это вызывает необходимость производить массу вспомогательных расчетов, перенаправлять финансовые потоки во встречных направлениях, что не позволяет оптимизировать их.

Для упрощения процедур налогового администрирования на Белорусской железной дороге, оптимизации ее финансовых потоков предлагается ввести новый механизм расчета и уплаты налогов на добавленную стоимость и на прибыль. Его внедрение позволит установить взаимосвязь между объектом налогообложения и плательщиком налога, четкое соответствие получателя выручки (прибыли) плательщику, позволит исключить встречные финансовые потоки на дороге.

Для реализации указанного механизма автором была разработана следующая методика исчисления и уплаты на Белорусской железной дороге налогов на добавленную стоимость и на прибыль:

1. Плательщиком налогов на добавленную стоимость и на прибыль по всем оборотам является Белорусская железная дорога. По всем остальным налогам плательщиками являются юридические лица, входящие в состав объединения, филиалы, представительства и иные обособленные подразделения.

2. Информация о доходах от перевозок формируется на уровне дороги централизованно. Организации, входящие в состав железной дороги, ежемесячно представляют отчет по полученным доходам, не связанным с перевозочной деятельностью.

3. Все структурные единицы железной дороги представляют в Управление дороги информацию о понесенных ими расходах. Указанные расходы через систему внутрихозяйственных расчетов передаются в вышестоящую организацию и включаются в ее баланс.

4. Отделения дороги, их структурные подразделения, организации дорожного подчинения составляют расчеты по налоговым вычетам для НДС и представляют указанные расчеты в Управление Белорусской железной дороги. Расчеты представляются одновременно с передачей информации о расходах этих организаций.

5. Организации, указанные в пункте 4, представляют в Управление дороги сведения об имеющихся у них правах на льготы по налогам на добавленную стоимость и на прибыль, а также документы (их копии), подтверждающие права на эти льготы.

6. Для определения конечного результата работы дороги (прибыль или убыток) Управление дороги сопоставляет полученные доходы с понесенными расходами. Прибыль (убыток) определяется в соответствии с правилами, установленными статьей 127 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Налог на прибыль определяется как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки.

Предлагаемая методика:

- оптимизирует финансовые потоки за счет исключения встречного движения ресурсов, когда вышестоящие организации доводили нижестоящим финансирование с прибылью, из которой затем рассчитывался налог на прибыль и возвращался обратно.;

- упрощает расчет налоговых вычетов по НДС. Отпадает необходимость в распределении вычетов между перевозками и прочими оборотами, их нужно будет распределять только на относимые на затраты и принимаемые в зачет;

- снижает количество налоговых деклараций, подаваемых в налоговые органы. Если на сегодняшний день порядка двухсот организаций Белорусской железной дороги представляют декларацию по налогу на добавленную стоимость от видов деятельности, не связанных с перевозками, то после внедрения предлагаемой методики будет подаваться только одна декларация от всей железной дороги;

- сокращает число процедур налогового администрирования. В настоящее время, несмотря на централизованную уплату НДС и налога на прибыль, во всех организациях Белорусской железной дороги рассчитывается и передается в вышестоящую организацию налог на прибыль, рассчитывается и уплачивается НДС по оборотам, не связанным с перевозками, распределяются налоговые вычеты по НДС между доходами от перевозок и прочими доходами. Все это требует наличия внушительного штата бухгалтеров, указанные расчеты занимают значительную часть их рабочего времени. Предлагаемые мероприятия позволят существенно сократить трудозатраты и снизить трудоемкость расчета централизованных налогов.

Предлагаемые подходы к расчету и уплате на Белорусской железной дороге налогов на добав-

ленную стоимость и на прибыль создадут предпосылки для отнесения ее к категории консолидированных плательщиков.

Список использованных источников:

1. Захаров, А.С. ЕС: консолидированный налогоплательщик НДС / А.С. Захаров // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа : http://www.taxpravo.ru/novosti/statya-65404-es_konsolidirovannyiy_nalogoplatelschik_nds. – Дата доступа : 03.03.2011.
2. Кучерявенко, Н.П. Основы налогового права: учеб. пособие / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2001. – 304 с.
3. Правительство вводит институт консолидации налогоплательщиков // Справочно-правовая система "Право.ru" [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://www.pravo.ru/news/view/32108/> – Дата доступа : 09.03.2011.
4. О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов: Указ Президента Респ. Беларусь от 03.04.2006 № 186 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 55. – С. 6–8.